



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0398-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Hrn. Bw., Adresse1, vom 25. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 16. April 2007 betreffend die Abweisung eines **Antrages auf Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand gem. § 308 BAO für die Einbringung der **Berufungen** gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer** für den Zeitraum **1994 bis 2002** entschieden:

Der Bescheid wird abgeändert. Der Spruch hat zu lauten:

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO für die Einkommensteuer 1994 bis 2002 vom 14. März 2007 **wird als verspätet zurückgewiesen.**

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw.) ist als Kfz-Mechaniker nichtselbständig tätig. Anlässlich einer Nachschau wurde mit 7. Juli 2003 festgestellt, dass er gegen Entgelt „für diverse Bekannte und Freunde die Pickerlüberprüfung durchgeführt hatte“.

Aufgrund dieser Feststellung erließ das Finanzamt mit 15. Juli 2003 Einkommensteuerbescheide für 1994 bis 2002, die in Rechtskraft erwuchsen.

Am Freitag, dem 23. März 2007, brachte der Bw. beim Finanzamt persönlich einen **Antrag auf Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand gem. § 308 BAO zur Berufungsfrist für diese Einkommensteuerbescheide ein und kündigte „entsprechende Einkommensteuererklärungen innerhalb der Frist gem. § 308 Abs. 3 BAO“ an. Am Montag, dem 26. März 2007, warf der Bw.

diese „berichtigten Erklärungen“ in den Postkisten des Finanzamtes ein.

Der Antrag lautete wörtlich:

Durch Vertrauenspersonen vom Finanzamt ist mir für 1994 und folgende am 14. März 2007 bekannt geworden, dass am 13. März 2007 die Abgabenbehörde in Verletzung des § 113 BAO mich im Irrtum gelassen hat, dass ich die Erlöse aus meiner Nebentätigkeit als Gewinn versteuert habe. Dieser Antrag ist daher rechtzeitig.

Beweis: Niederschrift von Hrn. FA-Erhebungsorgan:

„Ich habe teilweise aber von Verwandten und Bekannten ein Entgelt angenommen.

Ich habe jährlich ca. EUR 2.000,00 bis 3.000,00 maximal verdient.“

Die Behörde hat mich daher nicht aufgeklärt, dass zwischen Entgelt = Umsatz und Verdienst = Gewinn ein erheblicher abgabenrechtlicher Unterschied besteht. Da mir dies erst durch meine Bekannten, die abgabenrechtlich versiert sind, mitgeteilt wurde, beantrage ich die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO.

Das Finanzamt verweigerte die Wiedereinsetzungen und erließ einen **Abweisungsbescheid**.

Es führte aus, dass Rechtsunkenntnis und Rechtsirrtum nach der ständigen Rechtsprechung grundsätzlich keine Wiedereinsetzungsgründe seien. Sie würden nur in Ausnahmefällen Wiedereinsetzungsgründe darstellen, etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst worden sei, was im gegenständlichen Fall nicht vorliege.

Auch die Berufung vom 25. April 2007 erledigte die Abgabenbehörde 1. Instanz abschlägig, ohne die Begründung zu ändern.

Aufgrund des Vorlageantrages vom 2. Juli 2007 zeigte der **Unabhängige Finanzsenat mit Schreiben vom 13. August 2007** einen Widerspruch auf: Er führte aus, dass die Behauptung, der Irrtum sei dem Bw. am 14. März 2007 bekannt geworden, in Widerspruch zur Tatsache stehe, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Einkommensteuererklärung 2003 in der Form ermittelt wurden, dass von den Erlösen von EUR 2.085,74 Ausgaben von EUR 1.737,90 in Abzug gebracht wurden. Der Unabhängige Finanzsenat äußerte seine Ansicht, dass dem Bw. spätestens seit Erstellung dieser Erklärung am 21. April 2004 bewusst gewesen sein müsse, welche Beträge von ihm für die Jahre 1994 bis 2002 tatsächlich zu versteuern gewesen wären. Der Bw. wurde aufgefordert, zu diesem Widerspruch Stellung zu beziehen.

Er erschien daraufhin am **29. August 2007 persönlich** beim Unabhängigen Finanzsenat in Begleitung des pensionierten Finanzamtbeamten H***, legte ein Schreiben des Hrn. S*** vor und gab – zusammengefasst - niederschriftlich an:

Im Schreiben vom 16. August 2007 erklärt Hr. S***, dass er ab dem Kalenderjahr 2003 die Einkommensteuererklärungen für den Bw. verfasst habe. Er habe jedoch nichts vom abgeschlossenen Prüfungsverfahren betreffend die Jahre 1994 bis einschließlich 2002 gewusst.

Daraus schlussfolgerte der Bw., dass er im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuerklärungen 2003 ff nicht darüber informiert war, wie die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1994 bis 2002 richtig zu ermitteln gewesen wären. Auf Befragen erklärte der Bw., dass ihm dieser Irrtum tatsächlich erst am 14.3.2007 bewusst geworden sei. Das hänge damit zusammen, dass in diesem Bereich eine Strafverfügung des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde I Instanz zugestellt worden sei. Darin sei über ihn eine Finanzstrafe von EUR 4.000,00 zuzüglich der Kosten des Strafverfahrens in Höhe von EUR 363,00 verhängt worden.

Daraufhin habe er Hrn. S*** bzw. Hrn. H*** kontaktiert, die ihn darüber aufgeklärt hätten, dass die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1994 bis 2002 und damit auch der strafbestimmende Wertbetrag für die Finanzstrafverfügung falsch ermittelt worden seien. Erst diesen beiden Herren sei aufgefallen, dass bei der Ermittlung der Einkünfte für diese Jahre keine Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden sind.

Auf Befragen erklärte der Bw., dass die im Akt befindliche Einkommensteuererklärung für 2003 vom 21. April 2004 von ihm unterschrieben und eingereicht worden seien. Er gab an, dass er die als Beilage zu dieser Einkommensteuererklärung eingereichte Einnahmen- und Ausgabenrechnung kenne. Er habe bei deren Erstellung insofern mitgewirkt als er Hrn. S*** die zugehörigen Belege übergeben habe und für Auskünfte zur Verfügung gestanden sei.

Der Bw. legte Wert darauf festzustellen, dass der ihn unterstützende Hr. S*** im Zeitpunkt der Erstellung dieser Einkommensteuererklärung nicht in Kenntnis über das vorhergehende Verfahren zu den Jahren 1994 bis 2002 gewesen sei. Er sei nicht in Kenntnis darüber gewesen, dass dort keine Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden seien. Hr. S*** sei nicht in Kenntnis darüber gewesen, dass dem Bw. im vorhergehenden Verfahren nicht erläutert worden sei, warum keine Betriebsausgaben in Abzug gebracht wurden. Der Bw. selbst habe darüber natürlich auch keine Kenntnis gehabt. Das für 2003 gesagte gelte entsprechend auch für die Folgejahre.

Der Bw. gab ausdrücklich an, dass er Hrn. S*** bzw. Hrn. H*** erst im März 2007 über das Verfahren 1994 bis 2002 in Kenntnis gesetzt habe, als er die Strafverfügung zugestellt bekommen habe. Davor habe er diese beiden Herren nicht über das vorhergehende Verfahren informiert.

Der entscheidende Referent stellte daraufhin fest, dass im Bescheid über die Strafverfügung vom 3. März 2007 nicht über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen abgesprochen worden sei und dort nur die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer erwähnt worden sei. Auf die Frage, wieso dem Bw. erst in diesem Zeitpunkt bewusst geworden sei, dass die Bemessungsgrundlagen falsch ermittelt worden waren, obwohl diese nicht mehr Bestandteil

des streitgegenständlichen Bescheides waren, gab der Bw. an, ihm seien persönlich keine Diskrepanzen aufgefallen.

Er habe sich mit diesem Bescheid an die vorerwähnten Herren gewandt, die daraufhin die dieser Strafverfügung zugrunde liegenden Verfahren recherchiert hätten. Diese Herrn hätten daraufhin Verfahrensfehler in diesem Verfahren aufgezeigt, woraufhin der Wiedereinsetzungsantrag ergriffen worden sei.

Der Bw. legte Wert auf die abschließende Feststellung, dass ihm vom Prüfungsorgan FA-Erhebungsorgan für den Fall, dass er die Niederschrift vom 7. Juli 2003 unterschreibe, zugesichert wurde, dass kein Strafverfahren beantragt werden würde. Für den Bw. sei dabei die Zusicherung ganz wichtig gewesen, dass weitere Untersuchungen bezüglich seiner Kunden unterbleiben würden. Diese Befragungen wären für ihn auch im Bezug auf die Kenntnis durch seinen Arbeitgeber sehr unangenehm gewesen.

Mit **Schreiben vom 30. August 2007** ergänzte der Bw. seine Ausführungen bezüglich eines eventuellen Verschuldens am nicht rechtzeitig eingebrachten Wiedereinsetzungsantrag. Ihm sei die „völlig willkürliche und ihm bisher nicht zur Gegenäußerung vorgehaltene Gewinnermittlung als Wiedereinsetzungsgrund ... oder als Grund, eine Wiederaufnahme ... beantragen zu können“ erst erkennbar geworden, als ihn ein „im Ruhestand befindlicher Beamter des höheren Finanzdienstes“ (Anmerkung des Unabhängigen Finanzsenats: gemeint ist damit offenbar H***) ... darauf aufmerksam machte.

Er stellte weiters wörtlich fest:

Da das Finanzamt die mit den oben bezeichneten schweren Verfahrensmängeln behafteten Prüfungsfeststellungen den Einkommensteuerbescheiden 1994 bis 2002 zu Grunde gelegt hat, ohne den Prüfer zu fragen, wie er diesen Gewinn ermittelt hat und ob er das Ergebnis und die Ermittlungsmethode dem Steuerpflichtigen zur Stellungnahme vorgehalten hat, kann – meinem laienhaften Rechtsempfinden nach – das Fehlen eines nachvollziehbaren Gewinnermittlung mir nicht als Verschulden angelastet werden. Zumal die Rechtsmittelbehörde im gegenständlichen Berufungsverfahren bisher den Prüfer auch nicht zu diesen Verfahrensmängeln befragt hat.

Erst als die Vorschreibung einer Finanzstrafe wegen Abgabenhinterziehung auf die oben bezeichneten Abgabenbescheide gestützt wurde, habe ich den oben bezeichneten Beamten des höheren Dienstes in Ruhe um Überprüfung der für mich inzwischen existenzbedrohenden Aktenlage ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt

Die Entscheidung basiert auf folgendem unstrittigen Sachverhalt:

Am **7. Juli 2003** wurde anlässlich einer Nachschau in einer Niederschrift festgehalten, dass der Bw. entgeltlich für Freunde und Bekannte die „Pickerlüberprüfung“ durchgeführt hat. Er

selbst gab an, er habe jährlich „ca. EUR 2.000,00 bis 3.000,00 verdient“.

Auf Basis dieser Angaben erließ das Finanzamt mit **15. Juli 2003** datierte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2002 und brachte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit jährlich EUR 2.500,00 (ATS 34.401,00) in Ansatz.

Mit **21. Mai 2004** unterfertigte der Bw. die Einkommensteuererklärung für 2003 und warf sie am 24. Mai 2004 gemeinsam mit einer Beilage in den Briefkasten des Finanzamtes ein. Aus dieser mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überschriebenen Beilage geht die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form hervor, dass von den Erlösen (EUR 2.085,74) Ausgaben (Materialaufwand, Telefon und Porto, Büromaterial, Stromkosten und Fahrtkosten von insgesamt EUR 1.737,90) in Abzug gebracht wurden. Der Bw. gab an, diese Beilage sei unter Mithilfe des Finanzbeamten S*** zu Stande gekommen, und stellte niederschriftlich außer Streit, dass er deren Inhalt kannte. Er selbst habe bei deren Erstellung insofern mitgewirkt als er Hrn. S*** die zugehörigen Belege übergeben habe und für Auskünfte zur Verfügung gestanden sei.

Am **7. März 2007** erfolgte die Zustellung der Strafverfügung des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde 1. Instanz vom 3. März 2007. Darin wurde dem Bw. die vorsätzliche Verkürzung von Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 in Höhe von insgesamt EUR 7.472,93 vorgeworfen und über ihn eine Geldstrafe von EUR 4.000,00 zuzüglich Kostenersatz von EUR 363,00 verhängt. Die Bemessungsgrundlagen für den strafbestimmenden Wertbetrag wurden im Bescheid nicht dezidiert angeführt. Es wurde nur auf die rechtskräftigen Abgabenbescheide verwiesen.

Am **14. März 2007** fand zu diesem Strafbescheid eigenen Angaben des Bw. zufolge eine Besprechung statt, bei der er den ihn bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen ab 2003 unterstützenden Hrn. S*** bzw. Hrn. H*** erstmals von der seinerzeitigen Nachschau und vom Zustandekommen der Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2002 informierte. In diesem Zusammenhang behauptet der Bw. sinngemäß, das erste Mal darauf aufmerksam gemacht worden zu sein, dass er Betriebsausgaben in Abzug bringen hätte können.

Als Ergebnis dieser Besprechung reichte der Bw. am **23. März 2007** seinen streitgegenständlichen Antrag ein und ergänzte ihn am 26. März 2007 um die angekündigten berichtigten Einkommensteuererklärungen.

B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 308 BAO bestimmt, dass gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen ist, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten.

Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Ein solcher Antrag muss binnen einer **Frist von drei Monaten** nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen (§ 308 Abs. 3 BAO).

Erfolgt die Antragstellung zu spät, ist der Antrag als verspätet zurückzuweisen (*Ritz*, BAO³, § 308 Tz 4).

Besteht das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis in einem Irrtum, so fällt dieses Hindernis weg, sobald die Partei diesen Irrtum als solchen erkennen konnte und musste. Für den Lauf der Wiedereinsetzungsfrist kommt es somit auf den Zeitpunkt der zumutbaren Erkennbarkeit des Irrtums an (VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005).

Im konkreten Fall behauptet der Bw. sinngemäß, dass er von der Abgabenbehörde im **Juli 2003** darüber im Irrtum belassen worden sei, dass er für die Zwecke der Einkommensbesteuerung seiner Tätigkeit für die Jahre 1994 bis 2002 Betriebsausgaben in Abzug bringen hätte können.

Bereits im **Mai 2004** reichte er allerdings selbst die Einkommensteuererklärung für 2003 ein, in der er – unter Mithilfe des Finanzbeamten S*** - den Gewinn unter Inanspruchnahme des Abzuges von Betriebsausgaben ermittelte. Die Erlöse bewegten sich beträchtlich in der Nähe des Bereiches, der vom Finanzamt 1994 bis 2002 als Gewinn in Ansatz gebracht worden war. Der Bw. bestätigte, dass ihm diese Beilage damals bekannt war. Das inkludiert nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats, dass ihm spätestens im Zusammenhang mit der Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2003 auch bewusst geworden sein muss, dass die **Einkünfte** in den Vorjahren durch die Betriebspprüfung schon auf den ersten Blick erkennbar in Höhe der vermeintlichen **Erlöse** in Ansatz gebracht worden sein könnten.

Trotzdem ergriff der Bw. keine verfahrensrechtlichen Maßnahmen zur „Sanierung“ dieser seiner Ansicht nach falschen Vorgangsweise. Er zog auch keine Erkundigungen darüber ein und informierte offenbar nicht einmal die ihn ab der Steuererklärung 2003 „unterstützenden“ Finanzbeamten S*** und H***.

Erst als er mit den finanzstrafrechtlichen Folgen der Abgabenbescheide 1994 bis 2002 konfrontiert wurde, wurde er aktiv und stellte schlussendlich den hier zu beurteilenden Antrag.

Damit hält es der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung für erwiesen, dass dem Bw. der Irrtum und einzige Grund, der von ihm für die Wiedereinsetzung ins Treffen geführt

wurde, spätestens im Mai 2004 bewusst geworden sein muss. Die dreimonatige Frist des § 308 Abs. 2 BAO begann damit schon fast drei Jahre vor der tatsächlichen Einreichung des Anbringens bei der zuständigen Behörde zu laufen. Der Antrag war in der Folge verspätet und deshalb richtigerweise zurückzuweisen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der festen Überzeugung, dass dem Bw. die „unrichtige“ Gewinnermittlung spätestens 2004 bewusst war. Aus den Aussagen des Bw. leuchtet hervor, dass er diese sogar schon 2003 ganz gezielt in Kauf nahm, um einem Strafverfahren bzw. der Befragung seiner Kunden zu entgehen. Erst die wider Erwarten **vier Jahre später** ergangene Strafverfügung und die Information durch ihm bekannte Finanzbeamten führte offenbar zu einem Umdenken. Es geht beim Antrag auf Wiedereinsetzung nicht darum, ob Vertreter oder Hilfskräfte des Antragstellers Kenntnis von bestimmten Umständen hatten. Es reicht völlig aus, dass diese dem Antragsteller selbst bekannt waren, was für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel steht.

Das Instrument des Wiedereinsetzungsantrages bietet deshalb keine Grundlage für eine Korrektur der seinerzeitigen Entscheidung des Bw., die Vorgangsweise der Finanzverwaltung zu akzeptieren und die Rechtsmittelfrist bzw. Frist zur Wiedereinsetzung ungenutzt verstreichen zu lassen.

Auf die inhaltliche Prüfung des angegebenen Wiedereinsetzungsgrundes konnte aus diesem Grund verzichtet werden.

Die Erörterung der Frage, ob die Einreichung der wohl als Berufung zu wertenden berichtigten Einkommensteuererklärungen am Tag nach der Stellung des Wiedereinsetzungsantrages noch als gleichzeitig zu werten und damit rechtzeitig war, kann deshalb ebenso unterbleiben wie die Prüfung, ob der vorgebrachte Grund überhaupt – wie vom Finanzamt bezweifelt - einen Wiedereinsetzungsgrund darstellt.

Daran können die im Verfahren erhobenen Vorwürfe gegen das Finanzamt bzw. seine Organe nichts ändern, weshalb auch auf sie nicht näher eingegangen werden soll. Das gilt ebenso für die Rüge, dass der Prüfer im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht gehört worden sei. Mangels Rechtzeitigkeit des Antrages müssen all diese Argumente ins Leere gehen.

Salzburg, am 4. September 2007